

国际税收协定范本最新进展和差异^{*} (下)

杨 斌^{**} (厦门大学财政系, 福建 厦门 361005)

《联合国范本》和《OECD 范本》的主要差异

总的说来《联合国范本》和《OECD 范本》在形式和多数文本条款上是一致的, 但所包含的利益导向却很不相同。《联合国范本》适用于发达国家和发展中国家签订的国际税收协定, 强调了收入来源国的税收利益, 在当前国际经济形势下, 发展中国家多为收入来源国, 因此维护收入来源国利益就相当于维护发展中国家的利益。《OECD 范本》适用于发达国家之间签订国际税收协定, 它们之间发展较为平衡, 因此条款也基本上符合中性的要求。两个范本主要差别体现在如下几个方面:

(一) 常设机构认定规则的差异

1. 建筑工地, 建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动成为常设机构的条件

某些营业活动如建筑工地, 建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动, 具有一定的特殊性, 它们有的跨地区作业、有的工程只在一定时间内存在, 难以用“固定营业场所”这一一般的定义加以概括, 将其列入常设机构的范围。但这些活动也属于创造利润的营业活动而且是国际经济技术活动的重要领域, 某些项目工程浩大、利润数额不小, 如果不将它们列入常设机构的范围, 很显然有失公平, 也不利于投资接受国或资本输入国引进外资兴建项目的积极性。

但如果不顾工程时间长短, 一律列作常设机构, 所获利润概由资本输入国征税, 会促使资本输出国对资本的国际流动采取限制措施, 造成对经济国际化的阻碍。因此, 对建筑工地, 建筑、装配或安装工程所产生的营业利润, 也采取了兼顾资本(或技术或劳务)输入国和输出国双方利益的立场, 将持续一定时间的建筑工地, 建筑、装配或安装工程列入常设机构的范围, 其营业利润由输入国即收入来源国征税, 否则由输出国即居住国征税, 以便合理地资本的输入国和输出国之间分配征税权。

不过《联合国范本》和《OECD 范本》在作为常设机构条件的存续时间以及是否将有关的监督管理活动和劳务活动也列入常设机构问题上有分歧。《联合国范本》站在资本输入国(一般为发展中国家)立场, 着眼于扩大常设机

^{*} 国家自然科学基金资助项目(70173010)、教育部“十五”规划项目(01JB790040)。

^{**} 作者系厦门大学教授、博士生导师, 福建闽江学院院长。

构范围或放宽构成常设机构的条件,以便资本输入国有更多的征税权。

《联合国范本》规定:常设机构同样包括 建筑工地,建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动,但该工地、工程或活动以连续为期6个月以上为限;企业通过雇员或雇佣的其他人员为上述目的提供的劳务,包括咨询劳务,但这种性质的活动以在该国内(为同一工程或有关工程)在任何12个月中连续或累计为期6个月以上为限。

《OECD 范本》站在发达国家的立场,其所认可的常设机构的范围有所缩小,只将连续为期12个月以上的建筑工地或建筑、安装工程列为常设机构,不包括有关的监督管理活动和劳务活动。

2. 代理型常设机构

一国企业通过设在另一国的独立代理人进行营业,一般情况下不被认定为在另一国设有常设机构。即“一个企业通过经纪人、一般佣金代理人或其他独立地位代理人在缔约国一方进行营

业,而这些代理人又按常规进行本身业务的,应不认为在该国设有常设机构”。

但《联合国范本》明确“如果这种代理人的活动全部或几乎全部代表该企业,且该企业和该代理人之间的商业和财务关系不同于独立企业之间的关系,则不认为是本款所指的独立地位代理人”,因此要列作常设机构。即,如果一个名义上仍是独立代理人,但实际上已经丧失独立代理人地位,其活动全部或几乎全部代表一个外国企业,该外国企业和该代理人之间的交易不是根据与独立代理人那样的正常条件进行,那么该代理人可以被认定为该外国企业在本国设立的常设机构。

两个协定范本对非独立代理人列作常设机构的条件的规定方面存在相同之处但也有分歧。相同之处在于都认为一个非独立代理人具有以被代理人名义签订合同的权力是该代理人成为其常设机构的决定条件,“当一个人(适用第六款的独立地位代理人

除外)代表缔约国另一方的企业在缔约国一方活动,有权并经常行使这种权力以企业的名义签订合同,对于这个人为企业进行的任何活动,应认为该企业在该国设有常设机构。”

《联合国范本》除了认可这一点外,还规定另一个使非独立代理人成为一家外国企业常设机构的条件,就是经常在本国为该外国企业保存货物或商品的库存,并代表该企业经常从该库存中交付货物或商品。

《联合国范本》考虑到保险企业的特殊性,专门就保险企业的代理人成为常设机构作了例外规定,即“虽有本条以上各款规定,缔约国一方的保险企业,除再保险外,如通过适用第七款独立地位代理人以外的人在另一国领土内收取保险费或接受保险业务,应认为在缔约国另一方设有常设机构”。也就是说保险企业通过非独立代理人在另一国开展保险业务,即使该非独立代理人没有以该保险企业的名义签订合同的权力,仍被视为在另一国设有常设机构。这是因为保险企业的代理人通常没有两个协定范本第五条第五款所说的签订合同的权力。如果保险企业的代理人是独立代理人,按照协定范本的规定,不视为常设机构;由于保险企业的代理人通常没有签订合同的权力,亦不存在所谓保存和

《联合国范本》第5条第3款。

《OECD 范本》第5条第6款,《联合国范本》第5条第7款。

《联合国范本》第5条第7款。

《OECD 范本》第5条第5款。

《联合国范本》第5条第5款。

《联合国范本》第5条第6款。

刘金枝译,《联合国关于发达国家和发展中国家避免双重征税协定范本注释》(以下简称《联合国范本注释》),中国财政经济出版社,1991年版,第41页。

支付货物或商品事情,因此若没有上述关于保险成为常设机构的特殊条款,如果保险企业的代理人是非独立代理人,也不视为常设机构。这样一来保险业的跨国营业就不存在常设机构的事情,从而其获得的利润也就不需要在收入来源国承担所得税的纳税义务,这显然不够合理,因此《联合国范本》对保险企业的常设机构问题作了特别规定。

(二) 常设机构营业利润归属原则的差异

作为常设机构原则的自然延伸,缔约国一方对外国企业营业利润征税只能以归属于常设机构的利润为限,对不归属于常设机构的利润只能由取得者为其居民的国家征税。哪些利润应归属于常设机构,存在两个不同的标准。

1. 实际联系标准(也称实际联系原则, economic connection principle)

实际联系标准说明营业利润的获取应当与常设机构本身的活动有关,由常设机构本身活动取得的营业利润,来源国均可按收入来源地税收管辖权征税;与常设机构无实际联系的营业利润,来源国不征税,由居住国征税。《OECD 范本》明确规定,虽然

非居民通过在本国设立的常设机构进行营业,其利润可以在本国征税,“但其利润应仅以属于该常设机构为限”。即收入来源国的征税权不能延伸到该企业不是通过该常设机构取得的利润。但一些国家和《联合国范本》却主张要采取另一个标准——引力标准。

2. 引力标准(也称引力原则, force of attraction principle)

一些国家认为,如果一个非居民企业在本国境内设立了常设机构,那么该企业就处在本国税管辖权管辖之中,本国就可以对该企业来源于本国境内的所有所得征税,而不管这些所得是否与常设机构的营业活动有关。这种看法可以称为一般引力标准,是没有任何限定的引力标准。而《联合国范本》则主张实施一种有限制的引力标准。《联合国范本》规定:如果缔约国一方企业“通过在缔约国另一方的常设机构进行营业,其利润可以在另一国征税,但其利润应以仅属于(一)该常设机构,(二)在另一国销售与通过常设机构销售的货物或商品相同或类似的货物或商品,或(三)在另一国进行的其它与通过常设机构进行的经营活

动相同或类似经营活动”。《联合国范本》说明,非居民除按实际联系原则归属利润外,在收入来源国境内虽设有常设机构,但绕开常设机构,自行在收入来源国开展营业活动,如所开展的营业活动与常设机构营业活动相同或相似,可将其利润归并到常设机构一并征税。这里所谓“所开展的营业活动与常设机构营业活动相同或相似”就是限定条件。若不符合这样的限定条件,如企业在另一国开展的营业活动与其在该国的常设机构的营业活动不一致,那么所获得的营业利润就不需要归属于该常设机构在该国征税。

国际税务专家对是否采用引力原则存在不同观点。赞同的观点认为,如果不采用引力原则会导致避税问题。如企业可能只在一个国家设立不盈利的仅承担监督管理职责的常设机构,而企业实际的销售产品的业务却通过独立代理人进行,监督管理活动的实际情况不容易得到证实,即使可以证实,其所产生的利润数量也难以合理确定,这样就留下避税的可乘之机。不赞同采用引力原则的观点认为这会降低税收管理的效率水平,因为现代商业组织极为复杂,比较大的跨国公司经营范围广、形式多样、面向许多国家,企业除了设立常设机构从事某一项或某几项营业活动外,往往还另外通过独立代理人进行相同或不同的营业活动,这出于经营习惯或经营战略考虑,有其充分理由。税务机关如果要

《OECD 范本》,第7条,第1款。

《联合国范本》,第7条,第1款。

将通过独立地位代理人经营的营业利润也归并到常设机构一并征税,管理上是十分困难的,查出独立地位代理人利润的每笔来源,以便将其中一部分归入常设机构,这过于复杂。如果硬要实行,对企业的正常营业活动也会产生不利影响,而可能产生的避税问题则相对容易解决。因此,采用实际联系原则比较可行。就实践来看,大多数国际税收协定为便于税收管理和减少对企业经营活动的干扰,都放弃引力原则,而采用实际联系原则。一些税收协定附加很严格的限制条件,如只能为解决避税问题而采用引力原则。如德国与菲律宾的国际税收协定第7条第3款规定,如果能证明总机构在常设机构所在国所进行与常设机构相同或类似的直接交易,是为了逃避常设机构所在国的税收,那么常设机构所在国可以对该直接交易所获得的所得课税。德国与印度尼西亚、印度、巴基斯坦、土耳其、巴布亚新几内亚、墨西哥等国的双边税收协定都有类似的条款。

(三) 投资所得征税权分配规则的差异

两个范本和我国对外签订的税收协定对有关投资所得征税,一般都专门为其设立股息、利息、特许权使用费3个条款。

1. 对特许权使用费征税权分配

《联合国范本》对全部形式的投资所得(包括利息、股息、特许权使用费)实行居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权相结合的原则,也就是承认缔约国双方都有征税权。对特许权使用费不予例外。认为虽然专利、专有技术等知识产权的开发需要较大投资,但获得报酬以使用为前提,收入发生在来源国,该国也应分享税收利益。

《OECD 范本》不承认特许权使用费的收入来源地征税权,主张应仅由受益所有人的居住国征税。认为新技术等知识产权的开发是在受益所有人所有国进行的,开发时间长、风险大、投入多,特许权使用费的实际来源地应是受益所有人所在国,应由其独享征税权征税。

笔者认为较好的解决办法是共享征税权,收入来源国有优先征税权,但按较低的税率课税,特许权使用费的受益所有人所在国也能获得一部分财政利益。原因在于让收入来源国(特别是发展中国家)享有优先征税权,可鼓励他们引进先进技术和文明成果的积极性,这对发达国家长期经济发展和技术进步也有好处,给予发展中国家一定的征

税权,也便于他们通过税收手段实施对技术引进的宏观调节,对技术引进做出选择性的安排。此外在收入来源国征税也便于税收征管,减少逃税。但很多涉及知识产权的开发、费用确实都发生在受益所有人的居住国,这些国家对知识产权的形成提供了服务,也承担了风险,因此受益所有人居住国也应当享有一定的征税权。受益所有人居住国享有征税权也能在一定程度上起到鼓励当地政府支持技术出口和扩大开发的效果。

2. 限制税率

在采取缔约国双方即收入来源国和受益所有人居住国对投资所得都拥有征税权立场的情况下,自然要求对收入来源国征税的税率要加以适当限制。因为收入来源国可以利用支付所在地的有利条件,优先行使征税权,如果不对其税率加以限制,受益所有人居住国的居民税收管辖权就会落空。为了使缔约国双方能够分享税收权益,通行做法是对投资所得来源地国家征收的预提税实行限制税率。在限制的幅度上,两个范本存在分歧。

《OECD 范本》除完全剥夺收入来源国对特许权使用费征税权外,将来源国对股息、利息征收预提税的税率定得很低。《OECD 范本》规定,如果股息受益所有人是一家公司(不是合伙企业),并

Klaus Vogel, etc.: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, London. (1997)

直接持有支付股息公司至少 25% 的股份，那么预提税税率不应超过股息总额的 5%；在其他任何情况下，不应超过股息总额的 15%，利息的预提税税率不超过 10%。这样的规定显然有利于资本输出国。

《联合国范本》放宽了对享受较低的股息预提税税率的资本比例限制，规定如果股息受益所有人是一家公司（不是合伙企业），并直接持有支付股息公司至少 10% 的资本，那么就可以享受较低的预提税税率。此外，《联合国范本》对收入来源国的股息、利息和特许权使用费的预提税税率都未作具体规定，这使收入来源国在税收协定谈判中不受约束，可力争较高的税率。

（四）劳务所得的征税权分配规则的差异

个人提供劳动服务而取得的收入，包括独立个人劳务所得和非独立个人劳务所得。独立个人劳务所得指个人从事医师、会计师等专业性劳务、业务以及其他独立的科学、文学、教育等服务所取得的收入。从事这些劳务不是受雇的，而是以个人或事务所的名义进行。非独立个人劳务所得指个人受雇从事各种劳务的所得。

1. 独立个人劳务所得的征税办法

对于个人独立劳务所得，2000 年前的《OECD 范本》采用一个类似常设机构的概念，其第 14 条规定收入来源国对个人独立劳务所得的征税，以该个人在收入来源国有固定基地（如诊疗所、事务所等）为限，不设有固定基地的不征税。由于对个人独立劳

务所得完全采用了常设机构原则来划分征税权，原来的第 14 条可有可无，因此在 2000 年修订的《OECD 范本》中终于将其删除。

由于许多发展中国家不同意对独立个人劳务所得只采用常设机构这一标准。因此，《联合国范本》提出具备以下 2 个条件之一的，即可在收入来源国征税：经常设有固定基地，并且其所得是归属于该国固定基地的；在一个年度中停留期连续或累计超过 183 天，并且其所得是在该期间内取得的。

2. 学生所得

对学生和学徒所得的征税，《OECD 范本》规定仅由于教育或培训的目的停留在缔约国一方，其为维持生活、教育或培训所收到的来源于该缔约国一方以外的款项，该缔约国一方不应征税。享受此项免税的条件是学生或企业学徒是或直接前往缔约国一方前曾是缔约国另一方居民。

《联合国范本》除此之外还加上学生或企业学徒所取得的不包括在前述收到的款项范围以内的补助金、奖学金和雇佣报酬，在教育或训练期间，应与其所访问国居民享受同样的免税、优惠或减税待遇。一般地说，发展中国家派遣到发达国家进修学习的人员比较多，《联合国范本》的规定有利于发展中国家。



《OECD 范本》第 10 条第 2 款。

《联合国范本》第 10 条第 2 款。

《联合国范本》第 14 条第 1 款。